

SILVIA CRISTINA COSTA DA SILVA.

**REGIME DE RECONHECIMENTO DA RECEITA NAS
OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO CONTÍNUO,
FATURADAS POR MEIO DE MEDIÇÃO.**

ORIENTADOR:

PROFESSOR MOISÉS PRATES SILVEIRA.

**Trabalho apresentado como requisito ao
Curso de Especialização em
Contabilidade e Finanças da
Universidade Federal do Paraná no ano
de 2004.**

SUMÁRIO:

1. Resumo	02
2. Introdução	03
2.1 Problema	03
2.2 Objetivos	06
2.2.1 Objetivo Geral	06
2.2.2 Objetivos Específicos	06
2.3 Importância do Estudo	07
2.4 Limitações	10
2.5 Contribuições Esperadas	11
3. Revisão da Literatura	12
3.1 Venda de Mercadorias	12
3.2 Prestação de Serviços	14
3.3 Fornecimento Contínuo	15
4. Desenvolvimento do Estudo	24
4.1 Principais Tributos	24
4.2 Investigação Documental	26
5. Conclusão	28
6. Recomendações	32
7. Bibliografia	33

1. RESUMO

O trabalho executado teve como origem a dúvida no que se refere ao correto período de Reconhecimento de Receitas, que possuem fornecimento contínuo, e são faturadas por meio de medição.

A questão resume-se em encontrar uma definição para o que significa “regime de competência” para os fornecimentos contínuos. A resposta poderia ser obtida caso houvesse um direcionamento que, nos casos de fornecimento contínuo, considera-se o “fornecimento” ou o “faturamento” como fato gerador para o reconhecimento da receita.

O objetivo do trabalho é poder ser utilizado pelas Empresas que auferem esse tipo de Receita, no sentido de mudança de seus procedimentos, para as Empresas que operam de forma diferente da conclusão do estudo ou validação de seus procedimentos, para as Empresas que operam de acordo com a conclusão do estudo.

2. INTRODUÇÃO

2.1 PROBLEMA

Como reconhecer contabilmente a data da venda de mercadorias? Para fins de reconhecimento das Receitas e conseqüentemente a Tributação, considerar o mês contábil dessa Receita, quando se trata de uma venda de mercadorias é muito fácil: a venda é realizada em uma determinada data, o reconhecimento da Receita da venda dessa mercadoria e os tributos incidentes sobre essa venda, terão como referência o período dessa venda.

Como reconhecer a real data da Prestação de um Serviço? Se deixarmos um automóvel na Oficina Mecânica, que presta os serviços de lataria e pintura, o latoeiro irá arrumando o carro aos poucos, um dia ele desamassa as partes afetadas, no outro dia ele lixa as partes a serem pintadas e ao término, executa o serviço de pintura do automóvel. Se considerar que a Nota Fiscal deve ser emitida no momento da realização do serviço, a empresa terá que emitir uma Nota Fiscal para cada dia em que trabalhar em cada serviço que executa? Não, deverá emitir uma única Nota Fiscal na conclusão do serviço realizado.

Existem casos em que o produto é fornecido de forma ininterrupta e as emissões dos Documentos Fiscais para cobrança são efetuadas periodicamente, através de medições. Apresentamos três casos para esse exemplo:

- a) No caso do fornecimento de energia elétrica, o consumidor se utiliza diariamente do produto fornecido. A medição do consumo é feita através da leitura realizada no medidor que permanece no local. Não é viável para a Concessionária de Energia Elétrica efetuar essa medição diariamente, nem tão pouco emitir Notas Fiscais diariamente para cada consumidor que atende. A ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), órgão regulador do setor, prevê que a Concessionária efetue medições para cada consumidor em um intervalo

aproximado de 30 dias, não menos que 27 e não superior a 33 dias, conforme contrato firmado entre a Concessionária e o Consumidor. A Concessionária se programa para efetuar as leituras através de rotas de leitura. Os dados dessa leitura são repassados para o sistema interno de faturamento, o qual emite a Nota Fiscal Conta de Energia Elétrica, que é apresentada ao consumidor dentro de um prazo que permita seu pagamento dentro do vencimento contratado.

- b) No caso da prestação de serviços de telecomunicações, o consumidor se utiliza diariamente do serviço, a medida de que necessita. A medição do consumo é feita na própria Concessionária de Telecomunicações (fixa ou celular), porém também é inviável a emissão de Notas Fiscais diariamente para cada consumidor que atende. A ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), órgão regulador do setor, prevê que a Concessionária emita mensalmente uma Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicações, conforme contrato firmado entre a Concessionária e o Consumidor, que é apresentada ao consumidor dentro de um prazo que permita seu pagamento dentro do vencimento contratado. Nessa Nota Fiscal, consta o período de medição e detalhes de algumas ligações (data, hora, telefone chamado, duração e valor individual – conforme definido em contrato), e no caso das demais ligações (ligações locais no caso de telefonia fixa) é informado a quantidade de ligações efetuadas pelo consumidor.
- c) No caso da prestação de serviços de saneamento básico, o consumidor se utiliza diariamente do produto fornecido. A medição do consumo é feita através da leitura realizada no medidor que permanece no local. Não é viável para a Concessionária de Água efetuar essa medição diariamente, nem tão pouco emitir Notas Fiscais diariamente para cada consumidor que atende. A ANA (Agência Nacional de Águas), órgão regulador do setor, prevê que a Concessionária efetue mensalmente uma medição, para cada consumidor, através de rotas de leitura, conforme contrato firmado entre a Concessionária e o Consumidor. Os dados dessa leitura são repassados para o sistema interno de faturamento, o qual emite a Conta/Fatura, que é apresentada ao consumidor dentro de um prazo que permita seu pagamento dentro do vencimento contratado.

Como se define o correto período de reconhecimento dessas Receitas? Deve-se reconhecer a Receita pelo Fornecimento efetivo ou pela emissão do Faturamento e conseqüente entrega desse documento ao consumidor?

Fornecimento – determina que a contabilização da Receita deva ser no próprio mês de utilização do consumidor. Nessa definição é necessário calcular, por estimativa, o consumo utilizado, nos casos em que a medição é efetuada no local onde o consumidor utiliza os serviços, porém ainda não medido; e nos casos em que a medição é na própria Concessionária, emitir uma listagem dos serviços prestados que ainda não constaram em nenhum documento fiscal. O valor encontrado por estimativa, deve ser contabilizado fora do sistema normal de Faturamento da empresa.

Faturamento – determina que a contabilização da Receita deva ser no momento da emissão física do faturamento. Após essa emissão, o documento é entregue ao consumidor, detalhando a quantidade consumida e qual foi o período da medição, indicando quais produtos se está faturando e qual serviço foi prestado. Esse documento também serve para quitação de seus débitos, por parte do consumidor. Utilizando-se dessa definição, todas as contabilizações que se referem ao Faturamento da empresa, são originários do sistema de Faturamento utilizado pela empresa.

Caso a conclusão do estudo seja a de que o reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento do Fornecimento e não do Faturamento, identificar a maneira correta de se obter o montante a ser reconhecido como Receita e operacionalizar sua contabilização. Avaliar as dificuldades encontradas pelas empresas para cumprir essa determinação, no que se refere à identificação desse valor e os procedimentos necessários para efetuar as conciliações contábeis de forma segura.

Essa definição provocaria o reconhecimento, por parte de algumas empresas, de sua Receita no mês de Fornecimento, mesmo tendo o documento fiscal que oficializa a Despesa de seu cliente emitido em data posterior, podendo provocar divergências justificáveis na circularização de saldo entre Fornecedor e Cliente.

Caso a conclusão do estudo seja a de que o reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento do Faturamento e não do Fornecimento, esse trabalho poderá ser apresentado a empresas que procedam de forma diferente, justificando uma possível alteração de procedimentos.

2.2 OBJETIVOS

2.2.1 Objetivo Geral

Apresentar o período mais apropriado para Reconhecimento da Receita e em consequência, a data mais apropriada para recolhimento dos impostos incidentes sobre os faturamentos que podem gerar dúvidas quanto ao seu fato gerador.

2.2.2 Objetivos Específicos

Analisar as Legislações Federais, Estaduais e Municipais sobre o assunto;

Estudar as definições dadas pelos órgãos nacionais que regulam os setores envolvidos;

Apresentar as definições contábeis pertinentes ao assunto.

2.3 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

A definição do tema a ser explorado deu-se em função de sua complexidade e importância. Apresentando o assunto de forma resumida, através de questionamentos informais, é fácil definir que o Reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento do Faturamento, pois é, pelo menos estranho existir um documento fiscal emitido em um determinado mês e o reconhecimento da Receita contida nesse mesmo documento fiscal no mês anterior.

É justificável, mas pode gerar conflitos, na circularização de informações entre empresas, que uma determinada empresa tenha a receber de outra empresa um valor emitido após a data de avaliação dessa circularização. Pois, muito provavelmente a empresa que deve, não terá tempo hábil para contabilizar esse documento dentro do mesmo exercício fiscal.

Quando o assunto é discutido, as opiniões são variadas, até mesmo por profissionais com a mesma formação acadêmica. Os argumentos, contra ou a favor, não conseguem convencer os que possuem opinião contrária.

Porém todas as regras de contabilização e as Leis que definem procedimentos para pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), assim como a determinação do lucro líquido do exercício indica que se deva contabilizar a Receita pelo regime de competência, para as empresas que sejam obrigadas ou optem pelo pagamento do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com base no Regime do Lucro Real, regime pelo qual o IR e a CSLL são calculados com base no lucro real das empresas, considerando todas as receitas diminuindo todos os custos e todas as despesas da empresa, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda.

No caso da empresa poder optar pelo pagamento do IR e da CSLL com base no Regime do Lucro Presumido, regime pelo qual o IR e a CSLL são calculados com base em um percentual estabelecido sobre o valor total das receitas auferidas, independentemente da apuração do seu lucro, ela pode utilizar o regime de caixa para contabilizar suas Receitas. Caso assim o faça, pode efetuar o pagamento da COFINS e do PIS/PASEP também pelo regime de caixa. O que a Lei não permite é que a empresa utilize o regime de caixa para pagamento da COFINS e do PIS/PASEP e não utilize o mesmo regime para pagamento do IR e da CSLL.

O problema estaria resolvido ao apresentar uma definição clara e objetiva para o que seja “regime de competência”. Em leituras efetuadas em livros sobre a Teoria da Contabilidade, sobre a Lei das S.A., sobre o regulamento do Imposto de Renda, e em Dicionários Contábeis suas definições não conseguem distinguir Fornecimento de Faturamento.

A definição para o que seja um “regime de caixa” é clara: contabilizam-se Receitas e Despesas no momento do recebimento e pagamento, respectivamente. Porém, a definição para o que seja um “regime de competência” não esclarece em nada nossa dúvida original.

O fato de trabalharmos na área financeira de uma empresa que possui esse tipo de Receita contribuiu de forma decisiva para a escolha do assunto. Atualmente, essa empresa determina o montante a ser reconhecido como sua Receita principal, dentro do mês de Fornecimento, através da média utilizada pelos seus consumidores. Esses valores são contabilizados em conta específica tanto nas contas de Receitas, como no Ativo Circulante - Contas a Receber.

Caso o reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento da emissão do Faturamento a prática de reconhecer a Receita no momento do Fornecimento origina o pagamento antecipado de tributos, influenciando de forma direta no fluxo de caixa da empresa que assim o optar. O estudo é focado nas Concessionárias de Energia Elétrica e Água do Estado do Paraná e em duas Concessionárias de Telecomunicações, uma de telefonia fixa e outra de telefonia celular, atuantes no Estado do Paraná. Nesse caso, o estudo foca duas Empresas Estatais, onde a legislação proíbe o pagamento antecipado

de qualquer valor. É óbvio que as penalidades por uma possível prática equivocada não poderia recair sobre os empregados que assim a executam, por que o que estaria acontecendo seria apenas uma interpretação incorreta da Lei e não um ato ilícito.

O estudo foi focado também em uma outra natureza de Receita auferida pelas empresas Concessionárias de Energia Elétrica: Receita pelo Uso do Sistema da Rede Básica. Essa Receita começou a existir a partir da criação do Sistema Interligado Nacional, onde uma Concessionária pode utilizar-se da Rede de Transmissão de outra Concessionária. O montante a ser faturado pelas Empresas Transmissoras para com as Empresas Distribuidoras é repassado por um órgão gestor externo às Empresas, nos primeiros dias do mês seguinte ao seu período de referência, tornando-se mais um exemplo de Receita onde o seu período de reconhecimento não é de fácil determinação. Pois, a emissão da Nota Fiscal é no período seguinte ao seu fato gerador.

Não foi encontrado nenhuma tese ou artigo que se refira diretamente ao tema escolhido. E também não foi encontrado nenhum livro que estude o assunto de forma aprofundada. Assim, o estudo deve ser focado principalmente nas legislações, que infelizmente, nem sempre são claras e precisas.

2.4 LIMITAÇÕES

O presente trabalho se limita ao estudo da legislação sobre o assunto, abordando os principais pontos para a área financeira e contábil e principalmente para a área tributária.

No caso da conclusão obtida seja a de que o Reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento do Fornecimento e não do Faturamento, as determinações da Lei serão analisadas para melhor identificar a forma de como deva ocorrer o cálculo da Receita estimada e sua respectiva contabilização. Também serão analisados os procedimentos que as empresas que não procedem dessa forma, devam adotar para cumprir essa determinação.

No caso da conclusão obtida seja a de que o Reconhecimento da Receita deva ocorrer no momento do Faturamento e não do Fornecimento, serão analisados os procedimentos necessários para que, as empresa que não procedem dessa forma, possam vir a alterar sua forma de trabalho, caso desejável, optando assim pela não antecipação do pagamento de alguns impostos.

2.5 CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

O objetivo esperado com esse trabalho é o de tentar definir a data mais apropriada para Reconhecimento das Receitas, que possuem seu fornecimento contínuo e que são faturadas por meio de medição.

O estudo feito pode despertar nos órgãos normativos, principalmente na Secretaria da Receita Federal (SRF) e no Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a necessidade de difundir uma definição clara e objetiva no sentido de definição do que a SRF entende por “Receita Auferida” e o CFC entende por “Regime de Competência”.

A principal contribuição esperada na conclusão desse trabalho é o de através de bases concretas, elucidar uma questão polêmica.

3. REVISÃO DA LITERATURA

Segue abaixo definições e exemplos contidos em livros de contabilidade, para que se possa desenvolver, através de comparações, o objetivo do trabalho.

3.1 VENDA DE MERCADORIAS

Com relação ao primeiro questionamento elaborado na Introdução, pode ser esclarecido através das seguintes definições:

“O regime de competência significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro. Assim, as receitas de vendas a prazo realizadas em dezembro, deverão ser reconhecidas nesse mês, ainda que o recebimento em dinheiro ocorra no período-base seguinte. (Higuchi e Higuchi, páginas 160 e 161)”.

“Como já mencionamos anteriormente, o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento do comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos. Essa defasagem, na verdade, só gera algum problema na data do Balanço, relativamente às vendas já faturadas, mas ainda não entregues. Esse problema deve ser coordenado com o levantamento físico dos estoques, devendo-se tomar cuidado para não registrar como

receita as notas emitidas, mas não entregues e, nesse caso, os produtos devem ser computados como produtos acabados nos estoque na data do balanço. (Iudicibus, Martins e Gelbcke, página 333)."

3.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A definição abaixo se refere ao segundo questionamento: Como reconhecer a real data da Prestação de um Serviço?

“Qualquer de seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a doze meses, a preço unitário de quantidades, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou sido faturada. É irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base conclua-se no período-base seguinte (item 2 da IN nº 21 de 13/03/1979).

O valor das prestações recebidas antecipadamente, durante a produção do bem ou execução do serviço, será contabilizada no Passivo Circulante. Assim, por exemplo, o resultado do contrato assinado no dia 10/08/1993 para fornecimento de um bem ou serviço a ser entregue no dia 30/03/1994 será apurado no período-base a terminar no dia 31/12/1994. .(Higuchi e Higuchi, página 231).”

3.3 FORNECIMENTO CONTÍNUO

O problema está no terceiro questionamento elaborado na Introdução: Como determinar ou definir o “Regime de Reconhecimento da Receita nas operações de fornecimento contínuo, faturadas por meio de medição”, objeto do estudo proposto.

Para estudo do problema, no que se refere aos tributos no âmbito Federal, segue a definição abaixo.

“A partir de 01/02/1999, a base de cálculo da COFINS está determinada pelo artigo 3º da Lei nº 9.718/98 onde dispõe:

Artigo 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Higuchi e Higuchi, página 735).”

O trecho acima se refere também à base de cálculo do PIS/PASEP, e por consequência a determinação do Lucro Líquido do Período. O significado da palavra “auferida” não consegue determinar se o Reconhecimento da Receita se deva no momento do Fornecimento ou do Faturamento.

Segue abaixo outras definições para estudo do problema:

“Os resultados de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, com prazo de execução superior a um ano, deverão ser apurados em cada período-base. Os resultados deverão ser apurados pela diferença entre a receita estimada para o período-base e o custo efetivamente incorrido no mesmo período. (Higuchi e Higuchi, página 229).”

“Portanto, considera-se que o Princípio da Realização da Receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Esse ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A Contabilidade assim o faz porque:

- a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;*
- b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;*
- c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas etc. Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer e até ocorrem, após a transferência, mas o montante é conhecido razoavelmente estimável já no ato da transferência. (Iudícibus, Martins e Gelbcke, página 61).”*

“Receitas a serem Reconhecidas Proporcionalmente a Certo Período Contábil já Decorrido: Alguns serviços, aluguéis e empréstimos são, por contrato, biunivocamente ligados ao decurso de determinado período de apropriação contábil, digamos usualmente um mês. Na verdade, não que esta seja uma verdadeira exceção ao princípio geral; de fato, o serviço é continuamente prestado até terminar o contrato total.

O que fazemos é reconhecer em cada período uma parcela da receita total (do serviço total) proporcionalmente a certo período ou evento decorrido, ao invés de esperar até o final para reconhecê-lo totalmente, de uma vez só. (Iudícibus, Martins e Gelbcke, página 62).”

Os três trechos acima determinam que a regra para Reconhecimento da Receita deva ser a mesma do reconhecimento das Despesas. Para contabilização das Despesas, sempre se espera a “chegada” do Documento Fiscal que comprove a Despesa para então contabilizar. Ou seja, a mesma fórmula utilizada para contabilização da Despesa poderia

ser utilizada para contabilização da Receita. Segue abaixo algumas situações que ocorrem nas empresas, de forma geral:

- a) Na Concessionária de Energia Elétrica, a despesa gasta com água e com telefone, são apropriadas através dos documentos emitidos pelas demais empresas no momento em que se tem acesso a esses documentos, mesmo que sejam pagas apenas no próximo mês. Entre a emissão dos documentos e o fechamento do mês, serão transcorridos alguns dias e a despesa gasta com água e com telefone nesse período não será apropriada nesse mesmo mês.
- b) Nas Concessionárias de Serviços de Telecomunicações, a despesa gasta com água e com luz, são apropriadas através dos documentos emitidos pelas demais empresas no momento em que se tem acesso a esses documentos, mesmo que sejam pagas apenas no próximo mês. Entre a emissão dos documentos e o fechamento do mês, serão transcorridos alguns dias e a despesa gasta com água e com luz nesse período não será apropriada nesse mesmo mês.
- c) Na Concessionária de Água, a despesa gasta com luz e com telefone, são apropriadas através dos documentos emitidos pelas demais empresas no momento em que se tem acesso a esses documentos, mesmo que sejam pagas apenas no próximo mês. Entre a emissão dos documentos e o fechamento do mês, serão transcorridos alguns dias e a despesa gasta com luz e com telefone nesse período não será apropriada nesse mesmo mês.

Surge então um novo questionamento, porque se deve contabilizar a Receita pelo Fornecimento se as empresas não conseguem contabilizar suas Despesas utilizando-se do mesmo critério?

Porque se deve seguir o Regime de Competência. Essa é a resposta dada pelos profissionais que acreditam que o Reconhecimento da Receita se deva no momento do Fornecimento e não do Faturamento.

A contabilização da Receita pelo Faturamento poderia resultar em um valor de resultado líquido mais próximo da realidade, porque a defasagem das Despesas não contabilizadas seria proporcional à defasagem das Receitas não contabilizadas.

“O art. 251 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais enquanto o §1º do art. 274 dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76. O §1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, dispõe o seguinte:

“§ 1º Na determinação do resultado de exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Note-se que a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Com isso, se não tiver uma disposição expressa em contrário, as receitas, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.

...

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidas, partes da receita bruta serão reconhecida em cada mês mediante a aplicação das fórmulas constantes da IN nº 21, de 13/03/1979, independente de faturamento ou recebimento. (Higuchi e Higuchi, página 31).”

A definição acima, não esclarece em nada a dúvida original, pois continua afirmando que a Receita deve ser contabilizada pelo “regime de competência”, o qual não possui nenhuma definição precisa.

E a fórmula constante na IN nº 21 depende de duas variáveis:

- a) do preço total reajustado (que não é o nosso caso, pois os serviços são prestados de forma ininterrupta a preço predeterminado, porém sem quantidade predeterminada);
- b) dos custos incorridos no período-base (voltamos à afirmação anterior, de que a Receita e a Despesa devem ser consideradas da mesma forma).

“A receita de cada período-base será determinada mediante aplicação de uma porcentagem sobre o preço do contrato. Essa porcentagem poderá ser determinada por uma das duas seguintes formas:

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período-base e o custo total estimado na execução da empreitada ou da produção;*
- b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.(Higuchi e Higuchi, página 232).”*

No caso em estudo não se conhece o valor total do contrato. Conhece-se apenas o preço da tarifa que será cobrada, e o valor a ser pago pelo consumidor dependerá da quantidade utilizada do produto ou do serviço, de modo que não se pode utilizar dessa definição para basear a conclusão do estudo.

““O Princípio da Realização da Receita – Enunciado: A receita é considerada realizada, e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...” (Iudicibus, Martins e Gelbcke, página 61).”

Essa definição esclarece que a receita somente deve ser considerada realizada quando existe a anuência da outra parte. Poderia-se entender que a receita somente deve ser contabilizada no momento da Emissão do Faturamento, pois é nesse momento que o consumidor concorda, ou não, com a quantidade e o valor dos produtos entregues e dos serviços realizados especificados no Documento Fiscal entregue pela Concessionária.

“A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns casos, os princípios contratados prevêm cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplos neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de uma unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades fiscais mais comuns estão relacionadas com tempo – principalmente tempo-homem e tempo-máquina -, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros. (Iudícibus, Martins e Gelbcke, página 83).”

Na definição acima a Receita deve ser reconhecida após haver uma medição, a medição no caso em estudo acontece uma vez por mês, poder-se-ia concluir que a Medição e não o Fornecimento fosse o fato responsável pelo Reconhecimento da Receita. Essa medição é que torna possível a emissão do Faturamento. A Medição esta muito mais próxima, muito mais ligada ao Faturamento do que ao Fornecimento.

“O 1º C.C. decidiu pelo Ac. Nº 101.90.488/96 (DOU de 10/03/1997) que a tributação pelo Imposto de Renda Jurídica obedece, em geral, o princípio do emparelhamento entre custos e receitas, devendo a pessoa jurídica, na apropriação dos custos e no reconhecimento da receita, observar, ainda, exatidão quanto ao período-base de sua escrituração. Não configura hipótese de postergação e, portanto,

inobservância do regime de escrituração, quando a fixação do preço e o conseqüente faturamento dependem de fatos verificáveis somente no período-base subsequente. (Higuchi e Higuchi, página 161).”

Essa definição nos diz que não é postergação de Reconhecimento de Receita, quando o faturamento depende de fatos verificáveis somente no período-base subsequente. Obtém-se o montante exato a ser faturado apenas no momento da medição, que ocorre apenas uma vez por mês, e as Concessionárias não poderiam efetuar essa medição para todos os consumidores no último dia de cada mês. Logo, não seria considerado como postergação se a contabilização de todo o Fornecimento ocorresse apenas no momento do Faturamento.

Essa definição também pode ser utilizada para o caso da Receita pelo uso da Rede Básica, pois o montante a ser faturado para cada Distribuidora depende do recebimento de correspondência do órgão gestor, externo à empresa. Caso a Transmissora opte por contabilizar a Receita no momento do Faturamento, essa opção não se caracteriza postergação.

“Resolução CFC Nº 750

...

Seção III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integralidade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

- I. desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;*
- II. o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;*

- III. o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

...

Seção VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

- I. nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*
- II. quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;;*
- III. pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;*
- IV. no recebimento efetivo de doações e subvenções.*

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I. quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;*
- II. pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;*
- III. pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. (Iudícibus, Martins e Gelbcke, páginas 69 a 71)."*

A resolução acima, sendo escrita pelo CFC, deveria ser a resposta para o estudo em questão. Porém, não foi escrita de forma clara e precisa. Esbarra-se novamente no que significa “regime de competência”, agora com uma nova definição: O princípio da competência resulta do princípio da oportunidade, sendo que este se refere à tempestividade dos acontecimentos. Esse foi o argumento mais aceitável que encontramos para que o Reconhecimento da Receita se deva no momento do Fornecimento. Porém, ao analisar o significado da palavra “tempestividade” também não se consegue diferenciar Fornecimento de Faturamento.

A resolução acima, também concorda que o Reconhecimento da Receita se deva no momento em que o consumidor assuma compromisso de pagamento (mais ligado ao momento do Faturamento) e que Receitas e Despesas devem ser Reconhecidas de forma similar.

4. DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

4.1 PRINCIPAIS TRIBUTOS

No caso do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o principal imposto incidente sobre o Fornecimento de Energia Elétrica, o Governo do Estado do Paraná determina que o fato gerador para pagamento do ICMS, seja a data de apresentação do documento fiscal, ao consumidor.

“Conforme Regulamento do ICMS do Paraná, aprovado pelo Decreto 5.141 de 13 de Dezembro de 2001, artigo 303, para efeito de apuração do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, observar-se-á, na definição do período, as datas de apresentação das faturas, compreendidas entre o primeiro e o último dia do mês (Convênio SINIEF 6/89, artº 9º).”

Essa determinação faz com que exista o reconhecimento de uma Receita em um determinado mês, através da emissão de diversas Notas Fiscais que serão apresentadas no mês seguinte, e a apropriação dos Tributos Incidentes sobre as Receitas, no caso o ICMS, nesse mesmo mês e o período de apuração para o do pagamento do ICMS o mês subsequente.

No caso do ICMS, também o principal imposto incidente sobre a Prestação de Serviços de Telecomunicações, o Governo do Estado do Paraná determina que o fato gerador para pagamento do ICMS, seja a data de emissão do documento fiscal, ao consumidor.

“Conforme Regulamento do ICMS do Paraná, aprovado pelo Decreto 5.141 de 13 de Dezembro de 2001, artigo 292, serão considerados, para a apuração do imposto referente às prestações e operações, os documentos fiscais emitidos durante o período de apuração (Convênio ICMS 126/98).”

A Prestação de Serviços de Saneamento Básico não possuem nenhum imposto significativo devido pela sua execução.

4.2 INVESTIGAÇÃO DOCUMENTAL

Na investigação documental foram analisadas as legislações sobre o assunto e as regulamentações dos órgãos reguladores dos setores.

A legislação municipal não precisou ser consultada, por não haver nenhum Tributo Municipal importante para os setores analisados.

A legislação estadual, no Estado do Paraná, é clara no que diz respeito ao período de apuração para o pagamento do ICMS:

- a) No fornecimento de energia elétrica deve ser considerada a data de apresentação do documento fiscal ao consumidor (mais relacionada ao Faturamento do que ao Fornecimento);
- b) Nos serviços de telecomunicações deve ser considerada a data de emissão do documento fiscal ao consumidor (Faturamento).

A legislação federal não esclarece o estudo, pois menciona que a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, e por consequência os valores que determinarão o Lucro Líquido do Período para cálculo do IR e da CSLL, deve ser o valor total da Receita Auferida no período. A definição desse termo não responde a questão. Foi enviado um e-mail para a SRF, na tentativa de esclarecer qual deve ser a base de cálculo, o Fornecimento ou o Faturamento, mas a única resposta que deram foi a de que deve-se entrar em contato com o “Plantão Fiscal”.

Os sites dos órgãos reguladores do setor foram consultados a procura de alguma resposta definitiva, mas infelizmente não foram encontradas:

- a) No site da ANA (www.ana.gov.br), não existe nenhuma legislação sobre o assunto. O Plano de Contas utilizado pela Concessionária de Águas do Paraná foi elaborado dentro da própria empresa, em virtude da ANA não definir nenhum Plano de Contas para o setor, não sendo permitida sua divulgação externa;
- b) Através do site da ANATEL (www.anatel.gov.br), consegue-se acesso ao Plano de Contas definido para o setor, mas esse Plano apenas determina como devem ser contabilizadas as diversas operações contábeis de uma empresa de telecomunicações, sem citar se o Reconhecimento da Receita se deva no momento do Fornecimento ou do Faturamento;
- c) Através do site da ANEEL (www.aneel.gov.br), consegue-se acesso ao Plano de Contas definido para o setor, esse Plano define quais são as Práticas Contábeis que devem ser utilizadas para Reconhecimento da Receita: Parecer de Orientação nº 21 de 27 de Dezembro de 1990 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Pronunciamento Técnico nº 14 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 4 do CFC, item VII do Artigo 187 da Lei das S.A., Decreto Lei nº 1.598 de 26 de Dezembro de 1977 da SRF e Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) nº 11 e 18 da IASC. Também consta no Plano de Contas a seguinte expressão “Fornecimento não Faturado”, quando se refere à forma de contabilização do Fornecimento e Comercialização de Energia Elétrica, para as demais Receitas a expressão não é citada. Porém também não consta nenhuma definição para a expressão “Fornecimento não Faturado”. Foi enviado um e-mail para o “Fale conosco” da ANEEL, tentando elucidar a questão, mas a resposta foi a de que se deve formalizar a solicitação dessa informação, encaminhando pedido fundamentado ao CEDOC. Então foi formalizada a pergunta, através de fax enviado à Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira (SFF) da ANEEL, onde se questiona o significado da expressão “Fornecimento não Faturado”, mas a ANEEL não respondeu.

5. CONCLUSÕES

A definição para o que seja “regime de competência” para as vendas de mercadorias é esclarecedora quando verifica-se que para fins de reconhecimento das Receitas e conseqüentemente de Tributação, considerar o mês contábil dessa Receita, quando se trata de uma venda de mercadorias é muito fácil pois a venda é realizada em uma determinada data. O reconhecimento da Receita da venda dessa mercadoria e os tributos incidentes sobre essa venda, terão como referência o mês dessa venda. Quando a condição de venda é a entrega do produto no estabelecimento comprador, o reconhecimento da Receita deve ser a data da entrada da mercadoria e não a data de emissão da Nota Fiscal.

A definição para o que seja “regime de competência” para a Prestação de um Serviço, para os casos em que o prazo de execução do Serviço não ultrapasse um ano, a Receita proveniente desse Serviço deva ser contabilizada ao final de sua execução. Então nem se deve cogitar a idéia de uma empresa emitir uma Nota Fiscal para cada dia em que seus empregados trabalhem para um determinado Serviço. A emissão da Nota Fiscal será única, no final da prestação de serviço. Nos casos em que se fature antecipadamente, com o objetivo de receber pela parte já concluída do serviço, o valor não deve ser reconhecido nesse momento como Receita, deve-se esperar a conclusão do serviço para reconhecimento total dessa Receita.

A definição para o que seja “regime de competência para o caso de Receita nas Operações de Fornecimento Contínuo, Faturas por meio de Medição”, não existe na bibliografia utilizada neste estudo.

No estudo realizado, tem-se como fato gerador do Reconhecimento da Receita:

- a) O regime de competência – para o qual não existe definição clara e objetiva, onde se esclareça se o Reconhecimento da Receita deva ocorrer no Fornecimento ou no Faturamento;
- b) A proporcionalidade entre a Despesa incorrida e a Receita gerada – demonstra que se poderiam contabilizar todas as Despesas ocorridas dentro de um exercício fiscal, mesmo sem possuir o documento fiscal referente a essa Despesa, caso opte-se pelo Reconhecimento da Receita pelo Fornecimento;
- c) O Reconhecimento da Receita se deve na anuência da outra parte em pagar ou assumir o pagamento pelo material ou serviço fornecido – anuência esta que está relacionada muito mais com o momento do Faturamento do que no momento do Fornecimento;
- d) Não é considerada postergação de Receita, quando, para contabilizar essa Receita, é necessário algo que somente tem-se acesso no próximo exercício fiscal – novamente mais ligado ao momento do Faturamento. No caso da Receita pelo Uso da Rede Básica é essencial o recebimento da correspondência enviada pelo órgão gestor externo, o que não ocorre dentro do mês de referência;
- e) A Receita deve ser Reconhecida somente depois de efetuada uma medição – novamente mais relacionada ao momento do Faturamento;
- f) A quantidade mensal utilizada por cada consumidor pode variar muito de um mês para o outro, dependendo de fatos totalmente estranhos ao controle da Concessionária – no caso do Reconhecimento pelo Fornecimento, o que somente seria possível, por estimativa, provocaria uma contabilização irreal.

Com base na proporcionalidade de contabilização entre a Despesa e a Receita pode-se concluir que nem toda Despesa ocorrida dentro de um período pode ser contabilizada dentro desse mesmo período. Sempre haverá defasagem de um pequeno

período, entre a data de apropriação da despesa e a data de fechamento do mesmo período fiscal.

A resolução determinada pelo CFC não consegue esclarecer o que seja “regime de competência”.

Aproveitando-se da hipótese de que “regime de competência” fosse o contrário do que “regime de caixa”, (pois são os únicos regimes adotados pela Contabilidade), o fato de existir a necessidade que obedecer ao “regime de competência” seria tão somente, não contabilizar pelo “regime de caixa”, que significa “não contabilizar receitas e despesas apenas no momento em que as mesmas são recebidas e pagas, respectivamente”, o que não define se as Receitas devem ser contabilizadas no momento do Fornecimento ou no momento do Faturamento.

No caso específico do Estado do Paraná, tanto para os serviços de telecomunicações como para o fornecimento de energia elétrica, o período de apuração para pagamento do ICMS é a emissão do documento fiscal e a apresentação do documento fiscal, respectivamente. Essa definição é feita de forma clara e precisa através do Regulamento que o rege. Sendo que o ICMS é a principal fonte arrecadadora do Estado do Paraná e sendo o que o ICMS é o tributo mais oneroso para as Empresas, porque para os demais tributos o período de apuração seria diferente?

A expressão “Fornecimento não Faturado” utilizada no Plano de Contas da ANEEL na conta de Receita com Energia Elétrica (Fornecimento e Comercialização) poderia representar a energia medida, mas ainda não faturada. Pois, as Concessionárias efetuam leituras diariamente, e as leituras realizadas nos últimos dias do mês de referência, por questões internas, poderiam não ter sua Nota fiscal emitida através do Sistema Faturamento dentro desse mesmo mês. Em nenhuma outra conta de Receita constante no Plano de Contas, utiliza-se dessa expressão, entendendo-se que, as demais Receitas não seguem essa mesma regra (Serviços Taxados, por exemplo), assim poderia ter uma Receita de um Serviço Taxado realizado em um mês e reconhecido contabilmente em outro. Então a contabilização seria pela Medição e não pelo Fornecimento, não existindo a necessidade de estimar a Receita não Medida.

Para que o Reconhecimento da Receita se dê no momento do Fornecimento, seria necessário que as Empresas possuíssem um Sistema de Faturamento à parte do Sistema de Faturamento utilizado para emissão das Notas Fiscais a seus consumidores, para permitir a correta contabilização da Receita estimada e permitir o mínimo necessário para que se tenha controle sobre essa Receita.

O Sistema Contábil dessas Empresas teriam que ser adaptados para permitir as contabilizações ocorridas através de dois Sistemas de Faturamento. E, principalmente, o fechamento e a divulgação dos dados econômicos financeiros, através de balancetes mensais, jamais poderia ser conhecido no primeiro dia útil do mês subsequente.

No caso de utilização de um Sistema Integrado de Informações (ERP), a Empresa teria uma grande dificuldade em adotar o Reconhecimento da Receita pelo Faturamento ao ERP, ou vice-versa.

Após o estudo feito, concluiu-se que a melhor alternativa é o de efetuar o Reconhecimento da Receita, através de um único Sistema de Faturamento a ser utilizado pela Empresa. Esse sistema deve ser baseado no Faturamento e não no Fornecimento. Pois, sua operacionalização é mais fácil e coerente, não sendo considerado ato ilícito.

Através do Reconhecimento da Receita pelo Faturamento seria permitido o encerramento do balancete mensal no primeiro dia útil do mês subsequente, pois não haveria contabilizações efetuadas após essa data, para obtenção do valor total da Receita Mensal. O “sonho” de todo contador é poder apresentar à Diretoria da empresa em que trabalha, os resultados do mês anterior, no primeiro dia útil do mês subsequente, para que esta, de posse de dessas informações, possa traçar os rumos da empresa para a obtenção dos resultados desejados.

A conclusão chegada é a de que o Regime de Reconhecimento da Receita nas Operações de Fornecimento Contínuo, Faturadas por Meio de Medição, deve ser efetuado com base no Faturamento Mensal e não no Fornecimento Mensal, sendo contrária à fórmula adotada pelas duas empresas analisadas, pois não existe fundamentação teórica ou legislativa que obrigue essa fórmula de Reconhecimento.

6. RECOMENDAÇÕES

Em virtude da legislação do ICMS determinar que o fato gerador para tributação do Imposto esta vinculada com o Faturamento das empresas, não se pode considerar postergação de receita, caso a Empresa opte pelo reconhecimento de sua receita como sendo sempre a emissão de seu Faturamento. Sendo esse reconhecimento base para recolhimento dos demais tributos vinculados à sua receita e ao seu lucro.

A contabilização pelo Fornecimento dos produtos e/ou serviços, sem a respectiva emissão do Faturamento pode gerar antecipação no pagamento de tributos, e não estando baseada em nenhum documento fiscal, não terá anuência por parte do consumidor.

No caso da Receita pelo Uso da Rede Básica, deveria ocorrer um entendimento entre todas as Transmissoras e todas as Distribuidoras para que reconhecessem suas Receitas e suas Despesas, respectivamente, com base na data de emissão do Documento Fiscal, onde se formalizam os valores devidos pelas Distribuidoras, conforme mensagem oficial enviada pelo órgão gestor.

Nos demais caso, a contabilização das Despesas pelos consumidores, ocorre somente após a data de emissão do Faturamento por parte das Concessionárias.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática. São Paulo, Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCK, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais sociedades). São Paulo, Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1997.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. Monografia para os Cursos de Administração, Contabilidade e Economia. São Paulo, Atlas, 2002.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, A. M. Lopes de. Dicionário de Contabilidade. São Paulo, Atlas, 1990.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo, Atlas, 2000.